

**La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati al mondo dello sport**

*The recent pandemic and regulatory changes make the application of the so-called "impatriate regime" in the world of sport uncertain and problematic*

di Alessandra Magliaro e Sandro Censi – 21 luglio 2022

**Abstract**

La pandemia da Covid-19 e la recente modifica del comma 5-*quater* dell'art. 16 D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, pongono numerosi spunti di riflessione in particolare per gli sportivi professionisti. Le conseguenze di un prolungato impedimento al trasferimento dovuto alla pandemia possono infatti avere riflessi sul presupposto temporale richiesto per poter godere dell'agevolazione. L'applicabilità del regime dell'art. 16 al mondo dello sport, poi, pone problemi applicativi di non facile soluzione in particolare con l'entrata in vigore della c.d. Riforma dello Sport.

**Parole chiave:** agevolazioni per gli impatriati, Covid-19, sportivi, riforma dello sport

**Abstract**

*The Covid-19 pandemic and the recent amendment of paragraph 5-*quater* of art. 16 of Legislative Decree 14/09/2015, n. 147, give food for thought in particular for professional sports players. The consequences of a prolonged impediment to transfer due to the pandemic may in fact have repercussions on the time requirement required to be able to take advantage of the benefits. The applicability of the regime of art. 16 to the world of sports, then, poses application problems that are not easy to solve, in particular with the entry into force of the so-called Sports Reform*

**Keywords:** *benefits for transferees of residence to Italy, Covid-19, professional sports players, Sports Reform*

**SOMMARIO:** 1. Premessa. - 2. La pandemia da Covid-19 e il regime degli impatriati. - 3. Profili problematici della recente riforma del comma 5-*quater*.

1. Circa tre anni fa, proprio sulle pagine di questa rivista, ci siamo occupati del c.d. regime fiscale degli impatriati (MAGLIARO A. - CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 settembre 2019) evidenziando le peculiarità già allora esistenti per gli sportivi professionisti. Ed invero, per tale particolare tipologia di lavoratori, individuati con riferimento alla L. n. 91/1981, oltre alla riduzione

dell'agevolazione fiscale rispetto agli altri dipendenti era previsto anche il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile.

Tale normativa si inseriva nel solco di previsioni analoghe, adottate in altri Stati, sempre con l'intento di attrarre nel Paese investitori cui vengono promessi, in cambio, il diritto al soggiorno o, come in questo caso, agevolazioni tributarie (sono queste le conclusioni della relazione del 23 gennaio 2019 della Commissione europea nella quale si esamina il fronte dei programmi di soggiorno per investitori, simili sia nei modi di attuazione, sia nelle problematiche conseguenti, sia nello scopo perseguito). A partire dal 2007, infatti, la crisi finanziaria e la recessione economica hanno dato impulso all'adozione di tali regimi che attualmente esistono in venti Stati membri dell'Unione Europea.

Anche al di fuori dell'Unione Europea sono stati emanati regimi di favore quale, ad esempio, quello istituito dalla Repubblica Popolare Cinese che riguarda coloro che si trasferiscono nella Greater Bay Area (la *Greater Bay Area* [GBA] consiste in una zona della Cina caratterizzata da nove città continentali e due regioni amministrative incluse Guangzhou, Shenzhen, Zhuhai, Foshan, Huizhou, Dongguan, Zhongshan, Jiangmen and Zhaoqing) al fine di compensare la differente pressione fiscale che caratterizza la Cina continentale e Hong Kong. La norma consente, a coloro che possono essere individuati come "talenti qualificati", di ottenere un incentivo pari alla differenza tra l'importo dell'*Individual Income Tax* (ITT) che il contribuente avrebbe dovuto versare sul proprio reddito imponibile e il 15% del medesimo reddito.

**2.** Tornando alla normativa italiana in esame alcune incertezze e problematiche sono state causate dalla recente pandemia da Covid-19 che ha impedito, o quantomeno fortemente ristretto, la possibilità di trasferimenti tra Paesi. Come si ricorderà la possibilità di usufruire della agevolazione per gli impatriati presuppone che, nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia, i soggetti non siano stati qui fiscalmente residenti (art. 16, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 147/2015). Per questa particolare fattispecie, ai fini della determinazione o meno della residenza fiscale non riveste primaria importanza l'iscrizione all'AIRE per escludere che si sia stati fiscalmente residenti nel nostro Paese purché si possa provare la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni. Tale requisito, comunque, deve essere collegato all'elemento temporale della maggior parte del periodo di imposta. Le restrizioni alla mobilità delle persone fisiche a causa della pandemia hanno però "costretto" alcuni soggetti a soggiorni "obbligati" in un determinato Paese fino a far loro superare il citato limite di soggiorno per il maggior periodo di imposta anche contro la loro volontà. Da sempre, la giurisprudenza, ha riconosciuto la necessaria volontarietà di risiedere nel territorio; tale volontarietà è stata individuata, dai giudici, nel c.d. *animus revertendi*. Secondo i giudici di legittimità, per individuare il citato *animus revertendi* e, conseguentemente, l'esistenza di un domicilio nel territorio dello Stato, ciò che conta «*non è la presenza continuativa in un luogo, quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile (animus revertendi) e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali*» (vedi da

ultimo Cass., sez. trib., 21 gennaio 2015, n. 961, in *Corr. trib.*, 2015, 9, 690, con commento di ANTONINI M. - SETTI C.M.). Anche in ordinamenti di *common law* la volontà di risiedere in un determinato Paese ha un valore prevalente. Ad esempio, nell'ordinamento anglosassone, si può essere fiscalmente residenti pur se si trascorre nel Paese un periodo di tempo inferiore ai 183 giorni purché vi siano delle correlazioni con il Paese e vi sia l'intenzione di risiedervi. Si può essere considerati fiscalmente residenti nel Paese, fin dal momento dell'arrivo, quando il trasferimento è stato effettuato con l'intenzione di recarvisi a vivere o lavorare in maniera continuativa. Nella giurisprudenza anglosassone si è così sviluppato il concetto di "residenti ordinari" (*ordinarily residents*) e "residenti non ordinari" (*non ordinarily residents*). Sono considerati residenti ordinari coloro che manifestano un'esplicita volontà di rimanere nel Regno Unito per almeno tre anni consecutivi mentre si può essere considerati residenti non ordinari se si risiede normalmente fuori del Regno Unito, ma vi si permane per più di 183 giorni l'anno. Per eleggere un domicilio diverso da quello di origine occorre dimostrare che si ha intenzione di vivere in modo permanente e a tempo indeterminato in un dato luogo, non si hanno più legami con il domicilio di origine e non si intende tornarvi.

Date queste premesse non stupisce che all'elemento del soggiorno volontario o meno in un Paese l'Ocse abbia dedicato ben due note (si tratta del OECD *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the impact of the Covid-19 crisis*, 3 aprile 2020 e del *Updated guidance on Tax treaties and the impact of Covid-19 pandemic*, 21 gennaio 2021). Stando ai due citati documenti, non vincolanti, ma per i quali l'Italia ha espresso parere favorevole (vedi sul punto ROSSETTI D. - GATTO A., *Lavoratori dipendenti bloccati in Italia dalle restrizioni Covid 19: determinazione della residenza fiscale e individuazione dello Stato cui spetta il potere di tassare i redditi prodotti lavorando da remoto*, in questa *Rivista*, 29 ottobre 2021) i cambiamenti nell'abitudine di vita causati dalle restrizioni Covid-19 non dovrebbero essere presi in considerazione per l'individuazione della giurisdizione di soggiorno abituale. Ciò sta a significare che, da un punto di vista reddituale, non può essere considerato fiscalmente residente in un Paese un soggetto che sia stato costretto a dimorarvi a causa della pandemia per più di 183 giorni. Ciò detto, a nostro parere, se un soggetto, nell'anno 2020 fosse stato costretto a soggiornare in Italia per più di 183 giorni, contro la sua volontà (e cioè in assenza evidente di *animus revertendi*) tale mancanza di volontarietà non dovrebbe comportare l'acquisizione, per il medesimo anno, della residenza fiscale nel nostro Paese. Pertanto tale annualità di imposta dovrebbe essere considerata ai fini della maturazione del biennio di non residenza in Italia che consente l'applicazione della agevolazione degli impatriati. Se, ad esempio, uno sportivo a causa di malattia o di divieto di trasferimento fosse stato costretto a soggiornare nel nostro Paese per più di 183 giorni non dovrebbe essere revocabile in dubbio che lo stesso, per il medesimo anno, non sia da considerare fiscalmente residente in Italia. Il riferimento non è casuale posto che nell'anno 2020, a seguito della pandemia, la FIGC con il comunicato ufficiale n. 196/A del 20 maggio 2020 ha prorogato il termine della stagione sportiva dal 30 giugno al 31 agosto 2020. Ciò ha comportato che, i contratti

di lavoro sportivo per i calciatori che avrebbero dovuto chiudersi il 30 giugno (e quindi entro i 183 giorni dell'anno d'imposta) sono stati prorogati fino alla nuova scadenza, obbligando i calciatori stessi a soggiornare in Italia per tale ulteriore periodo. È evidente che l'ipotesi citata non rientra perfettamente tra quelle indicate dall'Ocse che, come detto, si riferiscono ai casi in cui il soggetto sia in una assoluta impossibilità di lasciare l'Italia per ritornare nella giurisdizione di provenienza. In tale ipotesi, infatti, i calciatori erano costretti a restare sul nostro territorio non per impossibilità assoluta di spostarsi ma per rispettare un vincolo contrattuale che, originariamente non prevedeva un soggiorno così lungo nel nostro Paese, ma che era stato modificato causa forza maggiore.

A parere di chi scrive, pertanto, in linea con una interpretazione analogica degli orientamenti giurisprudenziali e delle citate raccomandazioni Ocse, anche per tale fattispecie il periodo di soggiorno "obbligato" in Italia per rispettare gli obblighi contrattuali "eccezionali" non potrà escludere il regime agevolativo per gli impatriati previsto dall'art. 16 in esame.

**3.** Le problematiche relative all'applicazione delle agevolazioni degli impatriati nel mondo dello sport non si esauriscono certo con quella appena citata.

Una ulteriore problematica è infatti quella che porta alla determinazione degli sportivi ai quali l'agevolazione può essere applicata. Se infatti non vi è alcun dubbio che gli sportivi professionisti, ai sensi della L. n. 91/1981, in quanto lavoratori dipendenti, possono usufruire del regime previsto dall'art. 16 si tratta di comprendere se la medesima normativa può essere applicata a quegli sportivi che, nominalmente dovrebbero essere annoverati tra i c.d. dilettanti. Alcuni di questi, infatti, sono sicuramente degli "amatori" e, le somme ricevute, possono rientrare tra quelle previste dall'art. 67 TUIR. In tal caso essi, ovviamente, non potranno giovare del regime privilegiato dell'art. 16 dal momento che questo è previsto solamente per alcune categorie di reddito – lavoro dipendente, lavoro autonomo, impresa – tra le quali non sono ricompresi i redditi diversi anzidetti.

Tuttavia esiste un gran numero di sportivi, non professionisti ai sensi della L. n. 91/1981, che, in virtù delle caratteristiche del rapporto con la Federazione sportiva o la squadra di appartenenza producono un reddito che dovrebbe più correttamente essere qualificato tra quelli di lavoro dipendente o di lavoro autonomo. Si pensi ad esempio ad un giocatore di pallavolo di serie A, ad un pilota di Formula 1 o un motociclista. Ai sensi della L. n. 91/1981 nessuno di questi soggetti deve essere annoverato tra gli sportivi professionisti posto che le sole Federazioni che hanno, al loro interno, il settore professionistico sono quelle del Calcio (serie A, B, e C maschile e dal prossimo 1 luglio 2022 anche la serie A femminile), il Basket (serie A1 maschile) il Ciclismo e il Golf. E' indubbio, però, che la continuità, l'esclusività, la professionalità del rapporto uniti ai considerevoli redditi percepiti rendono i "dilettanti" sopra citati molto più simili a dei lavoratori dipendenti o autonomi.

Prima della recente modifica dell'art 16 a seguito del c.d. emendamento Nannicini (art. 12-*quater*, comma 1, lett. *a*), D.L. n. 21/2022) potevano dunque prospettarsi diversi scenari.

I redditi degli sportivi impatriati rientranti tra gli professionisti - ai sensi della L. n. 91/1981 - concorrevano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare; inoltre l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato comportava un versamento di un contributo pari allo 0,5% della loro base imponibile. Nel caso invece di sportivi cd dilettanti si poteva applicare pienamente la normativa agevolativa relativa agli impatriati e, quindi, i loro redditi - se da lavoro dipendente o autonomo - concorrevano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare (10% nel caso di trasferimento nel sud o sulle isole).

A seguito della citata modifica del 2022 il nuovo comma 5-*quater* dell'art. 16 presenta, a nostro avviso, alcune criticità. L'*incipit* del comma stabilisce che «*Ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, e dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, non si applicano le disposizioni del presente articolo*». Ciò comporta che, fino a quando sarà in vigore la L. n. 91/1981 la norma sugli impatriati non sembrerebbe più applicabile agli sportivi professionisti di cui tale legge si occupa. Ed invero, come noto, sono così qualificabili secondo l'art. 2 L. n. 91/1981 «... *gli atleti, gli allenatori e direttori tecnico sportivi, i preparatori atletici che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolate dal CONI che conseguono la qualificazione delle federazioni sportive nazionali*». Le Federazioni nazionali che hanno conseguito questa qualificazione sono soltanto quattro come precedentemente ricordato.

A partire dal 1° gennaio 2023, con la piena entrata in vigore del D.Lgs. n. 36/2021 sarà esclusa una categoria di sportivi ancora più ampia posto che l'art. 25 di tale decreto stabilisce che «*È lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo*». In sostanza, secondo tale ultima definizione, basterà ricevere un compenso per l'attività agonistica esercitata, per poter essere qualificati come lavoratori sportivi nelle differenti ipotesi di lavoratori dipendenti o autonomi (oltretutto in quelle di collaborazioni coordinate e continuative e di prestazioni occasionali). Pertanto, tutti quegli sportivi che, secondo la classificazione della L. n. 91/1981 non erano professionisti ma godevano di un reddito, magari anche elevato, e potevano usufruire dell'agevolazione per gli impatriati in misura piena, ora, per effetto dell'emendamento, ne saranno esclusi.

Qui giunti occorre però tener conto della seconda parte del medesimo comma 5-*quater* il quale, paradossalmente, reintroduce la possibilità di usufruire del regime agevolativo per gli impatriati, seppur a determinate condizioni, ma limitatamente ai lavoratori sportivi professionisti (*ex art. 3 L. n. 91/1981 e, dal 1° gennaio 2023, dal combinato disposto degli artt. 25 e 38 D.Lgs. n. 36/2021*) che il primo periodo aveva escluso.

Il comma in esame, dopo la citata esclusione, dispone infatti che *«Fermo restando le condizioni di cui al presente articolo, le disposizioni dello stesso si applicano esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica ...»*. In tal modo, dunque, è evidente che, non solo si permetterà nuovamente di utilizzare tale agevolazione agli sportivi professionisti ma che essi saranno gli unici a poterne usufruire.

È lapalissiana la contraddizione insita in tale disposizione. Nel nostro precedente commento alla norma in esame avevamo sostenuto che, probabilmente il legislatore aveva ritenuto che la normativa emanata fosse, per gli sportivi professionisti, eccessivamente di favore e, pertanto, in sede di conversione del decreto, aveva provveduto a ridurre tali benefici con una norma che avevamo definito “*ad genus*”. Come detto, infatti, per tali soggetti, i redditi percepiti concorrevano alla formazione del reddito per il 50% invece che per il 30% o 10% nei casi previsti. Era dunque evidente l'intento di voler “ridurre” l'agevolazione nei confronti di tali soggetti. Il paradosso, ce lo si lasci dire, è che ora, al contrario, tali soggetti saranno gli unici a poter godere di un regime agevolato se soddisfano i requisiti imposti dalla norma. L'unico limite che gli sportivi professionisti incontreranno nella possibilità di godere dell'agevolazione dipenderà, sempre secondo la riforma, dall'“anzianità” della qualificazione professionista della Federazione sportiva a cui appartengono in relazione all'età dello sportivo e all'importo reddituale percepito.

Infatti, sempre secondo la norma riformata, le agevolazioni per gli impatriati si applicheranno *« ... esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000, nonché nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 500.000. In tali circostanze i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. A tali rapporti non si applicano, in ogni caso, le disposizioni dei commi 3-bis, quarto periodo, e 5-bis del presente articolo»*.

Pur non volendo apparire eccessivamente critici non possiamo esimerci dal continuare a notare numerose incertezze e dubbi in ordine all'applicazione della normativa riformata.

Il primo di essi è relativo al momento storico in cui lo sportivo deve aver compiuto il ventesimo anno di età. Non dobbiamo infatti dimenticare che stiamo parlando di

soggetti che devono trasferire in Italia la residenza fiscale e che tale trasferimento, per poter avere effetto, dovrà avvenire entro il 183 esimo giorno dell'anno d'imposta. Pertanto, se lo sportivo compirà il ventesimo anno di età entro tale termine dell'anno egli potrà usufruire dell'agevolazione. In caso contrario non sembrerebbe invece possibile.

Sfugge inoltre a chi scrive su quali basi sia stato scelto di identificare quale requisito per l'applicazione dell'agevolazione il riconoscimento, anteriore o posteriore all'anno 90, del settore professionistico da parte della federazione di appartenenza. A seguire non sembra ancorato a nessun criterio anche la differenziazione degli importi di reddito tra 500 mila e un milione di euro.

Proprio relativamente al concetto di reddito sorge, però, la problematica più spinosa. È di tutta evidenza che, probabilmente, siamo in presenza di *lapsus calami*.

In un primo momento la norma dispone che sono agevolabili i redditi derivanti dai rapporti di lavoro sportivo, successivamente, al momento di inserire il limite quantitativo di 500.000 euro e 1.000.000 euro oltrepassando il quale si avrebbe diritto al regime agevolato, il riferimento è al reddito complessivo

Tale ultima definizione, indubbiamente significativa nel diritto tributario, non può che essere interpretata ai sensi dell'art. 3 del Tuir secondo il quale il reddito complessivo è quello formato «*da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10*».

L'applicazione del regime di favore comporterà non pochi problemi al datore di lavoro che potrà ben conoscere l'ammontare del reddito che lui stesso eroga mentre potrebbe non conoscere l'ammontare del reddito complessivo del dipendente. Ma proprio a tale ultimo ammontare deve farsi riferimento per capire se l'agevolazione è spettante o meno.

Altrettanto problematica potrebbe essere l'individuazione del regime applicabile nell'ipotesi in cui *medio tempore* l'impatriato non possedesse il requisito appena indicato. Non bisogna infatti dimenticare che il comma 3 dell'art. 16 stabilisce che l'agevolazione si applica «*a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e per i quattro periodi successivi*». Potrebbe ben accadere che, nel secondo anno o in uno di quelli successivi del quinquennio il reddito (da lavoro sportivo o complessivo?) si riduca ad un importo inferiore a quelli previsti dall'appena esaminato comma 5-*quater*. Cosa accade in quel caso? Si avrà la decadenza dal regime agevolativo? E tale decadenza opererà solo per quell'anno o anche per gli anni successivi?

Entrambe le situazioni appena descritte comporteranno, inoltre, elevati rischi applicativi in capo al club-datore di lavoro per quanto concerne l'ammontare della ritenuta da operare sui redditi erogati.

Chi scrive si auspica, pertanto, che possano intervenire se non delle (ulteriori) modifiche normative correttive perlomeno dei chiarimenti interpretativi che possano risolvere le perplessità indicate.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE:

ANTONINI M. - SETTI C.M., *L'“animus revertendi” quale asserito elemento costitutivo della residenza fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, 9, 690 ss.

CONTRINO A. - FARRI F. (a cura di), *Pandemia da “Covid-19” e sistema tributario Problematiche dell'emergenza, misure di sostegno e politiche fiscali*, Pisa, 2021

MAGLIARO A. - S. CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 settembre 2019

MAGLIARO A. - CENSI S., *Riforma dello sport: occasione persa per definire gli ambiti giuslavoristici e fiscali degli sportivi*, in *il fisco*, 2021, 6, 534 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *Riforma dello sport: le figure peculiari del “nuovo” lavoratore sportivo e dell'agente*, in *il fisco* 2021, 21, 2124 ss.

ROSSETTI D. - GATTO A., *Lavoratori dipendenti bloccati in Italia dalle restrizioni Covid-19: determinazione della residenza fiscale e individuazione dello Stato cui spetta il potere di tassare i redditi prodotti lavorando da remoto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 ottobre 2021

SPITALERI A. - BALBIANO F., *L'OCSE aggiorna le linee guida per l'applicazione dei Trattati nell'era del Covid*, in *Quotidiano IPSOA*, 29 gennaio 2021

TURRI G., *I possibili impatti favorevoli della giurisprudenza della corte di giustizia sul regime italiano degli impatriati sportivi professionisti*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2026 ss.